

Tax Notes

Our business - your insight

Stefanie Gugger stefanie.gugger@primetax.ch
Judith Lorenz judith.lorenz@primetax.ch

Quellensteuertarifkorrekturen: Am 31. März 2019 naht eine wichtige Frist bei der Quellensteuer. Bis dann müssen Quellensteuerpflichtige ihre Anträge um Neuveranlagung der Quellensteuern zur Berücksichtigung individueller Abzüge bzw. zur nachträglichen ordentlichen Veranlagung eingereicht haben.

Steuersubjekt

Ausländische Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbevollmächtigung (Bevollmächtigung C), die in der Schweiz einen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt begründen, sind in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig. Sie werden jedoch für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen. Dasselbe gilt für Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz wie z.B. Grenzgänger, Wochenaufenthalter und Kurzaufenthalter, die in der Schweiz einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen. Sie begründen in der Schweiz eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit. In beiden Fällen sind die Arbeitgeber verpflichtet, die von ihren Angestellten geschuldeten Steuern direkt vom Lohn abzuziehen. Zu beachten sind bei internationalen Grenzgängern und Wochenaufenthaltern die unterschiedlichen Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und den kantonalen Weisungen je nach Wohnsitzstaat und Arbeitskanton. Ebenso bleiben anderslautende Bestimmungen der DBA vorbehalten.

Tarife

Die Quellensteuer ist progressiv ausgestaltet und wird von den Bruttoeinkünften berechnet. Sie erstreckt sich auf alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit inkl. Nebeneinkünfte und Naturalleistungen sowie auf die Ersatzeinkünfte. Der Quellensteuerabzug umfasst die Staats-, Gemeinde-, Kirchen- und direkte Bundessteuern. Um die Gleichbehandlung der verschiedenen Steuerzahler so weit wie möglich zu gewährleisten, erhalten die Quellensteuertarife gewisse Korrekturen wie z.B. den Abzug der obligatorischen Beiträge für AHV/IV/EO und für die berufliche Vorsorge sowie der Beiträge für die ALV und die NBUV bis zu den gesetzlich festgelegten Beträgen. Diese allgemeinen Abzüge entsprechen denjenigen der ordentlichen Veranlagung. Hinzu kommen noch Abzüge für Versicherungsprämien und Berufsauslagen. Die Steuergesetze tragen auch den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen (Zivilstand, Anzahl Kinder) durch Anwendung unterschiedlicher Tarife Rechnung. Individuelle Abzüge wie die Säule 3a oder Schuldzinsen werden jedoch bei der Tarifbe-

rechnung nicht berücksichtigt und sind Gegenstand eines nachträglichen Antrags des Steuerpflichtigen.

Exkurs: Prämien für Nichtbetriebsunfälle

Das Steuerrekursgericht Zürich hat mit Urteil Nr. QS.2018.7 vom 28. August 2018 entschieden, dass wenn der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmenden die Nichtbetriebsunfallversicherungs-Beiträge (NBUV-Beiträge) übernimmt, diese Beiträge im Quellensteuerverfahren zum Bruttolohn hinzuzuzählen sind. Diese NBUV-Beiträge sind nämlich in pauschaler Form als abzugsfähige Kosten in den Quellensteuertarif eingerechnet. Ohne entsprechende Aufrechnung im Bruttolohn würden Quellenbesteuerte gegenüber den ordentlich besteuerten Arbeitnehmenden bevorzugt. Ihnen werden keine NBUV-Beiträge vom Lohn in Abzug gebracht und dennoch wird der anwendbare Quellensteuertarif um die NBUV-Beiträge gekürzt.

Neuveranlagung Quellensteuer

Bei der Festsetzung der Quellensteuertarife werden Pauschalen für Berufskosten und Versicherungsprämien sowie Abzüge für die Familienlasten berücksichtigt. Die Quellensteuerverordnung (QStV) räumt den Steuerbehörden die Möglichkeit ein, im Tarif nicht (ausreichend) berücksichtigte Abzüge individuell zu gewähren. In der Praxis hat sich dafür die Bezeichnung «Tarifkorrektur» gefestigt. Bei dieser werden der in der Schweiz ansässigen quellensteuerpflichtigen Person die individuellen Abzüge vom Bruttosalär abgezogen. Auf die so neu errechnete Bemessungsgrundlage wird der entsprechende Quellensteuertarif angewendet und die bereits bezahlte Quellensteuer angerechnet. Ein allfälliger Überschuss wird zurückerstattet. Folgende Abzüge können bzw. müssen allenfalls zusätzlich gewährt werden: Schuldzinsen, Einzahlungen Säule 3a, BVG-Einkäufe für fehlende Beitragsjahre, Weiterbildungskosten, Drittbetreuungskosten, Alimentenzahlungen, Unterhaltsbeiträge, Krankheits- und Unfallkosten, Behinderungsbedingte Kosten, Gemeinnützige Zuwendungen, Spenden, Wochenaufenthaltskosten und Fahrtkosten.

Quasi-Ansässigkeit

In seinem Urteil vom 26.01.2010 (BGer 2C 319/2009

vom 26.01.2010) hat das Bundesgericht erstmals die vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) entwickelte Rechtsprechung zur Quasi-Ansässigkeit übernommen. Im entsprechenden Entscheid wurde aufgrund des fehlenden Wohnsitzes in der Schweiz eine nachträgliche Tarifkorrektur verweigert. Das Bundesgericht hat darauf festgehalten, dass in gewissen Konstellationen die heutige QStV im Falle von nicht in der Schweiz ansässigen Personen (sogenannte „Gebietsfremde“) gegen das Freizügigkeitsabkommen (FZA) verstösst. Danach liegt eine unzulässige Diskriminierung vor, wenn gebietsfremde Steuerpflichtige anders behandelt werden als gebietsansässige Steuerpflichtige, sofern sich diese in vergleichbaren Situationen befinden. Eine vergleichbare Situation ist immer dann anzunehmen, wenn Gebietsfremde einen Grossteil ihrer Einkünfte (90% oder mehr ihres weltweiten Einkommens) im Arbeitsortstaat erzielen. Hierbei werden die Einkünfte von Ehegatten zusammenaddiert. Ist diese Voraussetzung erfüllt, so soll der Arbeitsortstaat den Gebietsfremden dieselben steuerlichen Vergünstigungen gewähren wie den Gebietsansässigen. Damit hat das Bundesgericht den Weg für Tarifkorrekturen für im Ausland Wohnhafte Grenzgänger oder internationale Wochenaufenthalter geebnet.

Nachträgliches ordentliches Veranlagungsverfahren

Übersteigt das an der Quelle besteuerte Bruttoeinkommen eine bestimmte Höhe, wird nachträglich eine ordentliche Veranlagung (NOV) unter Anrechnung der abgezogenen Quellensteuer durchgeführt. Der Steuerpflichtige muss eine ordentliche Steuererklärung einreichen und seine weltweiten Einkünfte und sein weltweites Vermögen deklarieren. Sowohl beim Bund wie auch in fast allen Kantonen beträgt diese Einkommenslimite CHF 120'000. Diese Möglichkeit besteht jedoch nur bei ausländischen Quellensteuerpflichtigen, welche steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz begründen. Ist unabhängig von einer Unter- oder Überschreitung der Einkommenslimite eine NOV nicht möglich. In diesem Fall steht allenfalls das oben beschriebene Verfahren der Quellensteuertarifkorrektur zur Verfügung.

Ergänzend ordentliches Veranlagungsverfahren

Verfügen Quellenbesteuerte mit Wohnsitz in der Schweiz zusätzlich zu ihrem Erwerbseinkommen noch über weiteres steuerbares Einkommen (z.B. aus beweg-

lichem oder unbeweglichem Vermögen) oder besitzen sie steuerbare Vermögenswerte, müssen sie ebenfalls eine ordentliche Steuererklärung ausfüllen. Die Schwellenwerte sind kantonale unterschiedlich (rund CHF 2'500 Einkommen / CHF 200'000 Vermögen). Es handelt sich jedoch um eine zusätzliche Veranlagung. Das Erwerbseinkommen wird weiterhin an der Quelle besteuert, wird aber für die ergänzende Veranlagung (EOV) für die Satzbestimmung berücksichtigt. Es erfolgt keine Anrechnung der Quellensteuer analog NOV.

Verfahrensrechtliche Fragen und Frist

Tarifkorrekturen für Abzüge, denen im Tarif auf pauschale Weise nicht ausreichend Rechnung getragen wurde, sind nur auf Antrag möglich. Quellensteuerpflichtige können bis **am 31. März des Folgejahres** eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen. Diese Frist qualifiziert nach kantonaler und bundesgerichtlicher Rechtsprechung als Verwirklichungsfrist und kann nicht verlängert werden. Diese Frist bis Ende März des Folgejahres gilt auch für «Korrekturgesuche», d.h. Anträge auf Tarifkorrektur, nachträgliche ordentliche Veranlagung oder anderweitige Beseitigung einer glaubhaft gemachten unzulässigen Diskriminierung.

Ausblick

Das am 16. Dezember 2016 verabschiedete Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens baut die oben erwähnten Ungleichbehandlungen ab. Für quellensteuerpflichtige Personen mit Wohnsitz in der Schweiz (Ansässige) ist die NOV ab einem jährlichen Bruttoeinkommen von CHF 120'000 aus unselbständiger Erwerbstätigkeit weiterhin obligatorisch. Ansässige quellensteuerpflichtige Personen mit einem jährlichen Bruttoeinkommen von weniger als CHF 120'000 sowie «quasi-ansässige» Quellensteuerpflichtige können neu auch eine NOV beantragen. Für alle nicht-ansässigen Quellensteuerpflichtigen ist die Quellensteuer definitiv. Ebenfalls soll das bisherige Verfahren der EOV durch das Verfahren der NOV ersetzt werden. Das führt zur Vereinheitlichung der Verfahren bei ansässigen Quellensteuerpflichtigen. Die bisherige Praxis der Tarifkorrektur wird somit abgeschafft. Das Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens tritt zusammen mit mehreren darauf basierenden Verordnungsänderungen am 1. Januar 2021 in Kraft. Damit erhalten die Kantone und die Unternehmen genügend Zeit, um die notwendigen Anpassungen vorzunehmen.

Stefanie Gugger

lic. iur., dipl. Steuerexpertin
Senior Managerin
stefanie.gugger@primetax.ch
+41 58 252 22 26



Judith Lorenz

lic. oec. publ., dipl. Steuerexpertin
Senior Managerin
judith.lorenz@primetax.ch
+41 58 252 22 12

